



Le contrôle de gestion des entreprises familiales : un contrôle non-financiarisé ?

Dominique Barbelivien

► To cite this version:

Dominique Barbelivien. Le contrôle de gestion des entreprises familiales : un contrôle non-financiarisé ?. 2016. <hal-01295044>

HAL Id: hal-01295044

<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01295044>

Submitted on 30 Mar 2016

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Le contrôle de gestion des entreprises familiales : un contrôle non-financiarisé ?

Dominique Barbelivien*

2016/06

(*) LEMNA - Université de Nantes

Le contrôle de gestion des entreprises familiales : un contrôle non-financiarisé ?

Dominique Barbelivien

Enseignante-Docteure en Sciences de Gestion, LEMNA, IEMN-IAE, Université de Nantes

Résumé

Nous examinons la tendance décrite dans la littérature quant à la financiarisation de la fonction de contrôle de gestion en nous appuyant sur le cas d'une entreprise de taille intermédiaire familiale. Nous constatons que le contrôle de gestion dans le cas étudié correspond à une rationalisation des décisions opérationnelles et développons les raisons

qui peuvent expliquer la persistance d'un contrôle de gestion très opérationnel. Le contexte d'entreprise familiale dans laquelle il y a confusion des rôles de propriétaire et de dirigeant opérationnel ainsi que les valeurs portées par les entreprises familiales sont à la source de cette non-financiarisation du contrôle de gestion.

Mots clés : contrôle de gestion opérationnel, financiarisation, entreprises familiales

Abstract

We examine the described trend to the financialization of the function of management control resting on the case of a family medium-sized company. We notice that the management control in the studied case corresponds to a rationalization of the operational decisions and we develop the reasons

which can explain the obstinacy of a very operational management control. The context of family business in which there is confusion of the roles of owner and operational manager as well as the values carried by the family companies are at the source of this non-financialization of the management control.

Key words : Operational management control, financialization, family business

1 Introduction

La tendance à décrire les contrôleurs de gestion comme bras armé de la financiarisation s'est répandue dans la communauté des chercheurs notamment à partir des travaux de Fligstein (1987; 1993; 2005) et Fligstein et Shin (2007). À ce constat de la toujours plus grande soumission des activités opérationnelles de la sphère « réelle » aux activités de la sphère financière, s'est ajoutée une réflexion sur des pratiques de contrôle de gestion vécues comme infamantes. C'est l'hypothèse d'un sale boulot défini par Lambert et Morales (2009) à partir des travaux de Hugues (1951) comme la partie « *la moins prestigieuse* » d'un métier, celle que l'on tente de dissimuler compte tenu de l'image idéale que l'on souhaite donner de soi en tant que professionnel dans un contexte donné. Pour un contrôleur de gestion, il s'agit, selon Lambert et Morales (2009), des tâches qui « *symbolisent l'exclusion des contrôleurs de gestion* » de la prise de décision (sous entendue opérationnelle) et les « *détournent* » de leur objectif qui est de devenir des « *consultants internes* ». Ces tâches honnies regroupent « *la collection, la production et la fiabilisation des données* », tâches fondamentalement liées à une conception comptable du métier d'un contrôleur de gestion inféodé à la fonction financière et à la fiabilisation du *reporting*, principalement produit pour la direction générale.

Ce refus et cette dissimulation du sale boulot est à mettre en lien, de par la nature des tâches concernées, avec la montée en puissance des fonctions financières dans les entreprises privées. Les manifestations concrètes de cette évolution tiennent notamment dans la place faite aux profils financiers dans les directions générales (Berland et Redon, 2015) ainsi qu'au développement des outils de la finance et du contrôle de gestion et à leur diffusion dans les fonctions non-financières de l'entreprise. Ces outils (tableaux de bord, budgets) sont d'un emploi aujourd'hui largement répandu au sein de toutes les fonctions dès lors que l'entreprise atteint une taille importante. Ce phénomène d'expansion suscite une réflexion légitime sur leur usage et leur efficacité, d'autant plus qu'ils sont porteurs d'une philosophie gestionnaire associée à la firme capitaliste à l'anglo-saxonne, dans laquelle la séparation de la propriété et du pouvoir crée des conflits d'agence que les outils du contrôle de gestion ont pour but de maîtriser. De ce point de vue, le contrôle de gestion fait l'objet de vives critiques, en tant que symbole d'une financiarisation exagérée de l'économie en général et des entreprises en particulier. Dans leur article de 2015, Berland et Redon définissent cette évolution au niveau de l'entreprise comme « *le développement d'un mode de gouvernance orienté vers la maximisation de la valeur actionnariale (...) il impacte le pilotage stratégique, les pratiques internes et les systèmes de contrôle mis en place dans l'entreprise* ». Ceci est directement liée à un phénomène endogène à l'entreprise : « *la prise de pouvoir d'une classe de dirigeants ayant réussi à imposer leur conception financière du contrôle* » (Fligstein, 2005). Cette expansion de pratiques apparaît comme l'aboutissement de phénomènes mimétiques : « La théorie institutionnaliste suggère qu'indépendamment des effets de la concurrence, les entreprises auraient subi une pression à se conformer au modèle de gestion réputé « *le plus efficace* » par la croyance collective, ce modèle étant celui de la « *valeur actionnariale* » selon Fligstein et Shin (2007). Les outils de la comptabilité sont alors utilisés comme moyen privilégié de contrôler les processus et les comportements opérationnels afin de les aligner sur les objectifs de création de valeur pour l'actionnaire.

Ce phénomène est particulièrement étudié dans les groupes de sociétés à capital ouvert, dont la gouvernance semble propice à la diffusion d'un contrôle de gestion financiarisé. *Qu'en est-il*

dans les sociétés familiales, indépendantes des acteurs financiers traditionnellement décrits comme à l'origine du modèle actionnarial (banques, investisseurs financiers) par choix d'un modèle de croissance et de gouvernance autonome ?

Nous prôtons le développement d'études sur le contrôle de gestion des Entreprises Familiales, car ce contexte de gouvernance spécifique souligné par les travaux d'Astrachan *et al.* (2002) Chrisman *et al.* (2005), Berrone *et al.* (2012), Richomme-Huet et d'Andria (2012) peut engendrer un type de contrôle de gestion différent de celui de la grande entreprise managériale. Ce contrôle de gestion resterait principalement un outil de pilotage opérationnel. L'enjeu est de proposer un modèle alternatif aux praticiens de ces entreprises dont le capital et la direction opérationnelle sont dans les mains d'une même famille pendant plusieurs générations¹.

Dans une première partie, nous confronterons les recherches concernant la financiarisation (point 2.1) du contrôle de gestion avec les recherches effectuées en entreprises familiales (point 2.2). Nous présenterons ensuite l'étude de cas sur laquelle nous nous appuyons pour défendre la proposition selon laquelle le contrôle de gestion des entreprises familiales conserve des qualités très opérationnelles (point 3). Le point suivant nous amènera à analyser et discuter des caractéristiques de ces pratiques spécifiques, pour enfin conclure en point 5.

2 Financiarisation et Entreprises Familiales, une revue des travaux de recherche

Le but du contrôle de gestion est d'assurer la convergence des comportements au sein de l'organisation. Cette convergence tend vers les objectifs fixés par les propriétaires de l'entreprise et mis en œuvre par la direction générale puis déclinés en objectifs opérationnels dont l'exécution fait l'objet du contrôle. En dernier ressort, le contrôle de gestion doit donc s'assurer que l'ensemble des collaborateurs agisse en cohérence avec les objectifs généraux définis par les actionnaires/propriétaires. En toute logique, les objectifs fixés au niveau des propriétaires ont donc une influence notable sur le profil du contrôle de gestion et, à travers ces mêmes objectifs, c'est de la gouvernance de l'organisation dont dépend le type de contrôle de gestion développé. En particulier, comme le soulignent Bréchet *et al.* (2015), dans le modèle de la grande entreprise managériale, les systèmes de pilotage sont au service de la création de valeur actionnariale. En conséquence, on peut légitimement s'interroger sur les effets d'un type de gouvernance familial, par opposition à un type managérial à l'anglo-saxonne sur la fonction contrôle de gestion.

Y-aurait-il une instrumentation spécifique à une gouvernance familiale ? Autrement dit, la nature du projet familial d'entreprise influe-t-elle sur le système de pilotage ? Y-a-t-il un profil de contrôleur de gestion particulier dans ces entreprises et un contrôle de gestion de nature plus opérationnelle qui échapperait à la financiarisation dénoncée depuis une vingtaine d'années ?

¹ Davis et Tagiuri (1982) retiennent la définition suivante qui obtient aujourd'hui un large consensus dans la communauté des chercheurs: l'entreprise familiale est « (...) une organisation où deux ou plusieurs membres de la famille étendue influencent la marche (la direction) de l'entreprise à travers l'exercice des liens de parenté, des postes de management ou des droits de propriété sur le capital ». Il faut néanmoins y ajouter la volonté de transmettre à la génération suivante (Cadieux *et al.*, 2002 ; Ward, 2011).

Comme nous allons le voir ci-après, la majorité des études portant sur le contrôle de gestion et sur sa financiarisation concernent la grande entreprise. Elles ne distinguent pas le paramètre familial, et mettent en avant l'impact des modes de management et de gouvernance anglo-saxons fondés sur la notion de création de valeur actionnariale et de séparation propriété/management. Ainsi, même si l'on peut rencontrer des familles à la tête de ce type d'entreprise, elles ne sont pas aux commandes opérationnelles. Ce qui nous intéresse ici est de mettre en relief les particularités et notamment les hypothèses fondamentales sur lesquelles repose la conception financière du contrôle de gestion, afin de faire ressortir les similitudes et différences en fonction des deux contextes d'entreprises considérés : managériale (anglo-saxonne) vs familiale.

2.1 La financiarisation, acmé du contrôle de gestion ?

Le courant critique envers les récentes orientations du contrôle de gestion s'est développé autour du thème de la financiarisation de cette fonction. Par ailleurs, la financiarisation ne peut pas être neutre vis-à-vis du système de coûts mis en place, comme le soulignent divers travaux de Gosselin et Mévellec (Gosselin et Mévellec, 2003; Mévellec, 2003). Selon Mévellec (2013) : *« Une nouvelle lame de fond a frappé les rivages de la gestion dans les années 1980-1990, il s'agit de la création de valeur. Initialement portée par la finance, cette nouvelle philosophie gestionnaire n'a pas manqué de se traduire dans les nouveaux systèmes de coûts. Comme pour la valeur travail illustrée par la focalisation sur la main d'œuvre directe, la valeur d'échange ou valeur utilité dont il s'agit aujourd'hui, se traduit par différents arrangements au sein des systèmes de coûts. » (...)* *« Le message est tout aussi clair que dans les modèles construits autour de la main d'œuvre directe. Il faut éliminer, ou à défaut réduire, le coût des activités sans contribution à la valeur. »* Notre recherche s'inscrit dans la poursuite de cette réflexion quant aux systèmes de coûts, et plus largement, de pilotage, au sein du paradigme de la création de valeur actionnariale qui semble dominant aujourd'hui.

Nous nous intéresserons dans un premier temps aux caractéristiques d'un contrôle de gestion financiarisé et à son contexte. Dans un second temps, nous mettrons en lumière les hypothèses qui sous-tendent cette philosophie gestionnaire dans laquelle l'origine de la performance de l'entreprise repose sur la capacité de chaque collaborateur à créer de la valeur pour les actionnaires.

2.1.1 Les caractéristiques d'un contrôle de gestion financiarisé

Dès 2007, Bouquin et Fiol (Bouquin et Fiol, 2007) indiquaient les principales caractéristiques de la financiarisation au niveau du contrôle de gestion:

- Une trop grande attention portée au *reporting* comptable et financier à destination de la direction générale et des actionnaires, au détriment du management interne ;
- Une structuration de la gestion privilégiant la division verticale des décisions et donc la mesure des performances individuelles et fonctionnelles, au détriment d'une vision transversale des processus opérationnels ;
- Un contrôle de gestion essentiellement diagnostic et disciplinaire au sens de Foucault (1975; 1966), focalisé sur l'optimisation des coûts, la définition d'indicateurs quantitatifs et de standards, qui a pour conséquence de réduire le rôle des managers à celui d'exécutants.

Ce type de contrôle de gestion, soumis à la domination des partenaires financiers externes soutenant le paradigme de la création de valeur actionnariale peut, selon ces auteurs, présenter deux facettes. Aux États-Unis, il se caractérise par la domination de la figure du *controller*, dont l'objectif est la surveillance des comportements qu'il faut aligner aux objectifs des actionnaires. En France, l'histoire de la profession de contrôleur de gestion, fondée sur la domination des ingénieurs, a pour conséquence une orientation vers la maîtrise des coûts. Mais cet historique ne permet pas d'éviter l'écueil dénoncé de la financiarisation, définie comme une dérive dans laquelle les **indicateurs de création de valeur (le « comment »)** supplantent la **réflexion sur la création de valeur (le « pourquoi »)**. De cette dérive découle la faiblesse du contrôle de gestion dans l'accompagnement des décisions opérationnelles et donc dans le management interne, et le peu d'attention portée à la mise en cohérence interne des décisions stratégiques et opérationnelles.

Afin de comprendre le rôle du contrôleur de gestion dans la financiarisation, attachons-nous à en relever les contextes et caractéristiques particulières dans la littérature.

En France, les études portent principalement sur des entreprises de grande taille (Lambert et Sponem, 2009; Legalais et Morales, 2014; Morales et Pezet, 2010; Lambert et Pezet, 2006), réalisées auprès de contrôleurs de gestion positionnés en établissement (Lambert et Morales, 2009; Morales et Pezet, 2006 et 2010), ou auprès de directeurs administratifs et financiers (Berland et Redon, 2015).

Dans le cas développé par Lambert et Pezet en 2006, le contrôleur de gestion est clairement le médiateur qui introduit les contraintes du marché à l'intérieur de l'entreprise, par sa participation aux offres de prix réalisées pour un constructeur automobile dans le cadre d'enchères inversées.

Dans les travaux de Lambert et Morales (2009) et Morales et Pezet (2010), les auteurs se penchent sur une grande entreprise du secteur de l'aéronautique, filiale d'un groupe international à forte culture d'ingénieur, à orientation innovation. Les outils de la financiarisation portés par la direction administrative et financière s'imposent en ce qui concerne les prévisions d'investissement, l'évaluation de la rentabilité des projets et le *reporting* financier ce qui va à l'encontre de la culture d'ingénieur. Le phénomène de financiarisation est marqué par la lutte entre professions au sein de l'organisation, lutte dans laquelle les contrôleurs de gestion apparaissent comme « le bras armé » des financiers et des propriétaires ou du marché et les représentants d'une modernité en opposition avec le passé historique d'une entreprise dominée par les ingénieurs.

La définition des indicateurs de performance permet ainsi aux contrôleurs de gestion de transformer l'orientation culturelle originelle de l'entreprise et de la soumettre au paradigme de la création de valeur actionnariale qui introduit le marché au sein du management interne, en retenant les données financières comme seules pertinentes et vraies. Comme le soulignent Legalais et Morales (2014), la financiarisation est par ailleurs légitimée par le discours tenu par ces mêmes contrôleurs de gestion et par le rôle qu'ils jouent auprès des opérationnels et au sein des comités directeurs. Les contrôleurs de gestion apparaissent donc comme les « vecteurs de l'institutionnalisation de la financiarisation ». Ces deux études de terrain en grandes entreprises de type managérial méritent cependant d'être confrontées à d'autres terrains, afin de pouvoir discuter de la réelle « institutionnalisation » du phénomène de financiarisation et du rôle des contrôleurs de gestion dans l'expansion des modes de contrôles qui lui sont associés. Pour cela,

il nous paraît nécessaire d'examiner les hypothèses qui sous-tendent le modèle de création de valeur actionnariale.

2.1.2 *Les hypothèses qui sous-tendent le modèle du contrôle de gestion financiarisé*

Si l'on reprend une à une les hypothèses qui, selon Caplan (1966) cité par Morales et Sponem en 2009, sous-tendent le contrôle de gestion, il nous faut examiner en quoi la firme familiale diffère de l'entreprise managériale dite 'moderne'. Les hypothèses sont rappelées figure 1 ci-dessous.

Figure 1 – Hypothèses à la base de la conception managériale (Caplan, 1966, P.114-115)

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1. Hypothèses qui ont trait aux buts de l'organisation<ul style="list-style-type: none">- le principal objectif d'une entreprise est la maximisation du profit ;- cet objectif principal peut être découpé en sous-objectifs pour être décliné à travers l'organisation;- les objectifs sont additifs ; ce qui est bon pour les parties de l'organisation est aussi bon pour l'ensemble ;2. Hypothèses se rapportant au comportement des salariés<ul style="list-style-type: none">- les participants à une organisation sont motivés en premier lieu par les forces économiques ;- le travail est essentiellement une tâche déplaisante que les gens souhaitent éviter quand c'est possible ;- les hommes sont généralement peu efficaces ;3. Hypothèses se rapportant au comportement des managers<ul style="list-style-type: none">- le rôle des managers est de maximiser le profit de l'entreprise ;- pour tenir ce rôle, le manager doit contrôler la tendance des employés à être paresseux et peu efficaces ;- l'essence du contrôle de gestion est l'autorité ; l'ultime autorité du management vient de sa capacité à définir les rémunérations ;- il doit y avoir un équilibre entre l'autorité d'une personne et sa responsabilité dans la performance ;4. Hypothèses qui ont trait au rôle de la comptabilité de gestion<ul style="list-style-type: none">- l'objectif principal de la comptabilité de gestion est d'aider le management dans le processus de maximisation du profit ;- le système comptable est un mécanisme, système, dispositif d'allocation des buts qui permet aux managers de sélectionner leurs objectifs opérationnels et de les diviser et distribuer dans l'entreprise, c'est-à-dire d'assigner les responsabilités dans la performance ; ceci est communément appelé " planifier " ;- le système comptable est un dispositif de contrôle qui permet au management d'identifier et de corriger les performances indésirables ;- le système comptable est neutre dans ses évaluations ; les biais personnels sont éliminés par l'objectivité du système. |
|---|

Nous allons nous attacher à mettre en parallèle des points 1, 2 et 3 de ces hypothèses avec les caractéristiques des entreprises familiales. Notre objectif, dans cet article, est de les mettre en relation avec les particularités du contrôle de gestion relevée dans une entreprise familiale, afin de les confronter aux hypothèses 4.

2.2 Les particularités des entreprises familiales et leurs conséquences en matière de contrôle de gestion

La littérature en France ne s'est encore aujourd'hui que peu intéressée à l'instrumentation de gestion des entreprises familiales. Lorsque c'est le cas néanmoins, le contrôle de gestion n'est pas concerné comme le montre la synthèse présentée dans le tableau ci-dessous.

Il nous appartient donc de mettre en lumière les caractéristiques des entreprises familiales qui ont une influence sur ses modes de gestion et tout particulièrement sur son contrôle de gestion.

Tableau 1 : Tableau de répartition des recherches sur l'EF (Allouche et Amann, 2000)

Domaine	1936-1970	1971-1989	1990-2000
Droit	NS	NS	1 %
GRH	5 %	4 %	5 %
Management général	10 %	11 %	10 %
Marketing	NS	1 %	1 %
Organisation	60 %	30 %	33 %
Théorie et comportements financiers	5 %	12 %	14 %
Stratégie	20 %	42 %	36 %

Comme on peut le constater au travers de cette recension, aucune recherche n'est identifiée comme portant spécifiquement sur les systèmes de gestion et le contrôle de gestion des entreprises familiales jusqu'à l'aube des années 2000. Dans le détail, les thématiques traitées relèvent majoritairement de trois domaines : concept et définition, gestion du changement et relations entreprise – famille. Le thème pérennité/survie et outils dédiés à la mesure de la performance ne représente que 5 % des articles tout au long de ces 65 années.

La recherche, francophone en particulier, reste donc modeste en matière de gestion et d'instrumentation de gestion propres à ce contexte d'entreprises. Cela souligne tout l'intérêt d'examiner les particularités des systèmes de gestion et plus précisément de contrôle de gestion des entreprises de type familial. Pour cela, examinons les caractéristiques propres aux entreprises familiales relevées dans la littérature qui sont à même de déterminer des systèmes de gestion spécifiques : buts et modes de gouvernance.

2.2.1 Les particularités des EF en termes de buts et de gouvernance

Quant aux **buts** de l'organisation, s'il est clair qu'une entreprise familiale est aussi bien que toute autre à la recherche du profit, on peut néanmoins préciser, comme le montrent les recherches menées dans ce champ tant en France que dans les pays anglo-saxons, que cet objectif porte sur le long terme (Arrègle et Mari, 2010; Mahmoud-Jouini et Mignon, 2009; Mignon, 2000; Miller et Le Breton-Miller, 2011; Nordqvist et Zellweger, 2010; Nordqvist, 2005; Ward, 2004; Zellweger *et al.*, 2011; Antheaume *et al.*, 2013). La pérennité à long terme, traduite par la volonté de transmission à la génération suivante prime sur le profit immédiat. En matière d'objectifs, il a été démontré (Antheaume *et al.* 2013) que ces entreprises avaient une orientation sur le long terme « naturelle », dans le sens où la nécessité d'anticiper la transmission à la génération suivante, rendait nécessaire une réflexion précoce autour de différentes problématiques économiques et familiales, et une culture orientée développement durable et responsabilité sociale. Mignon (2000) de son côté, met en avant l'objectif de pérennité comme caractéristique des entreprises familiales plutôt que l'objectif de

profit caractéristique des entreprises au capital dispersé : « *cette double caractéristique (capitaux familiaux et volonté de pérennité) confère à ces entreprises une originalité en termes de fonctionnement, de stratégies poursuivies et de répartition des ressources. Ces spécificités contribuent à former ce que l'on peut appeler un modèle propre aux entreprises familiales pérennes* ». Cette particularité qui les différencie de l'entreprise managériale anglo-saxonne, provient principalement d'un mode de gouvernance particulièrement stable dans le temps. Selon Aronoff et Ward (1995) "*family businesses are the ultimate expression of agency theory, and research increasingly supports this view. (...) Porter holds that the U.S. has a "fluid" capital system whereas Japan and Germany have "dedicated" capital systems with institutions and families holding large stakes for long periods. **These dedicated investors are focused on management, not merely on financial performance** (...) Consistent with agency theory, the weaknesses of large, publicly traded enterprises can be the strengths of solid family firms.*" Les différentes définitions de l'entreprise familiale mettent donc l'accent sur une de leurs particularités majeures en matière de **gouvernance** : le caractère dominant et stable d'une partie prenante – la famille. Ainsi, Arrègle et Mari (2010) soulignent en citant les travaux de Sharma *et al.* (1997): « (...) *la différence essentielle qui permet de distinguer une entreprise familiale d'une entreprise non familiale tient à l'influence de la famille sur le comportement de l'entreprise dans ses choix et objectifs stratégiques. Notamment, ce sont la nature des objectifs poursuivis, les caractéristiques des acteurs impliqués et la façon dont le processus stratégique est conduit qui en font sa spécificité* ». Il reste à étudier l'impact de cette caractéristique sur le système de pilotage.

Davis et Tagiuri (1982) indiquent que la forte connexion entre la sphère famille et la sphère entreprise ainsi que les rôles d'actionnaires et de direction opérationnelle détenus de façon concomitante sont au fondement de la surperformance des entreprises familiales. Cette configuration de gouvernance et de management détenus sur le long terme par les membres d'une même famille renforce la base de connaissances partagées et transmises entre les générations en forgeant des connaissances, une identité et une culture communes, bases de l'engagement efficace d'un ou plusieurs membres de la famille (« *stewardship* ») dans un objectif de pérennité. Davis et Tagiuri soulignent que cette configuration permet de prendre des décisions plus rapides et donc plus efficaces, mais relèvent aussi que la confusion des rôles peut diminuer la compétitivité de l'entreprise. Il a pu être démontré (Robic *et al.* 2015) que des outils de gestion peuvent être mis en place afin de cultiver et de transmettre aux générations suivantes ces ressources/compétences distinctives et ainsi contribuer à l'accumulation d'un capital immatériel au service de l'entreprise.

Si cette dernière étude montre quels outils sont mis en place pour transmettre ces ressources spécifiques au sein des générations héritières, elle n'éclaire pas néanmoins l'instrumentation de pilotage de ces ressources. Notre objectif est donc ici des mettre en lumière les caractéristiques du contrôle de gestion, en les mettant en rapport avec le caractère familial, et en les confrontant avec le modèle de l'entreprise anglo-saxonne moderne.

2.2.2 Une gestion sous influence du profil du dirigeant et des valeurs familiales

Il ressort des travaux portant sur l'entreprise familiale (Allouche et Amann, 1998; Arrègle *et al.*, 2004) que la **nature de la gestion** dépend intimement des valeurs de la famille incarnées par le chef d'entreprise comme le montrent aussi Craig et Moores (2005) en étudiant les spécificité des tableaux de bord stratégiques des entreprises familiales. Ces valeurs sont très

prégnantes, d'autant plus que le dirigeant centralise plusieurs fonctions : fonction commerciale, fonction ressources humaines au premier chef, sur un lieu unique de réalisation de son activité. Ces auteurs montrent que cette caractéristique est renforcée par l'appartenance à une entreprise multigénérationnelle. Le management des subordonnés et leur contrôle se fait alors par contacts directs, sur un mode informel, par supervision directe et ajustements mutuels (proximité hiérarchique, fonctionnelle, spatiale, temporelle (Torres, 2000)), dans une conception paternaliste et clanique de la relation dirigeant/salariés. Ce mode de management ne nécessite pas un outillage très élaboré, tant que la taille ou la complexité de l'activité de l'entreprise restent maîtrisables, ce que montrent aussi les travaux de Meyssonier et Zawadzki (2008). Néanmoins, lorsque l'entreprise grandit, elle se dote d'outils de pilotage. Notre recherche tend à découvrir quels dispositifs sont alors choisis, alors que l'entreprise familiale se rapproche par la taille de la grande entreprise managériale.

Une des raisons des choix effectués en matière d'organisation interne suggérées par la littérature provient de l'objectif de pérennité que poursuivent ces entreprises, qui est conforme à leurs valeurs. En effet, pour ces entreprises, l'objectif de pérennité de l'activité se définit de manière spécifique. La génération à la tête de l'entreprise à un moment donné de son histoire est engagée dans une lignée de dirigeants-propriétaires, ce qui crée une forte contrainte à poursuivre le développement et à transmettre un outil de travail le plus performant possible (Irava et Moores, 2010).

Nous pouvons résumer ci-dessous les caractéristiques des entreprises familiales :

Figure 2 – Hypothèses à la base de la conception familiale de l'entreprise

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Buts de l'EF : <ul style="list-style-type: none"> - Pérennité à long terme - Transmission intrafamiliale - Indépendance vis-à-vis des institutions de financement 2. Comportements des dirigeants propriétaires : <ul style="list-style-type: none"> - Proximité du système EF/famille avec les parties prenantes internes et externes - Stewardship : engagement et dévouement du dirigeant propriétaire envers l'entreprise et ses (autres) actionnaires familiaux - Construction d'une relation de confiance entre le propriétaire dirigeant et ses managers - Logique humaniste (valeurs, éthique, responsabilité sociale) - Ancrage territorial du système entreprise/famille sur le long terme 3. Comportements des salariés : <ul style="list-style-type: none"> - Fidélité des salariés envers leur entreprise - Ancrage local des salariés |
|---|

En réalité, le profit n'est là qu'en tant que moyen d'atteindre les objectifs de pérennité et plus en amont le projet de la famille.

Ainsi, dans ces entreprises familiales comme dans les autres types d'entreprises, le besoin d'outiller le pilotage existe, mais pourrait présenter des particularités spécifiques car ce besoin de contrôle s'exprime dans un référentiel lié à des valeurs propres aux entreprises familiales, comme le soulignent Claveau *et al.* (2014), et donc dans le respect et sous la contrainte de « *préserver la culture de l'entreprise mais sans la figer pour autant* », de conserver une

« certaine intimité avec les clients », au travers d'un « modèle organisationnel de proximité mais professionnalisé et contrôlé » (Claveau et al., 2014, p. 118-120).

En définitive, ces travaux nous permettent d'éclairer le type de gouvernance et de stratégie menés dans les entreprises familiales, mais pas la manière dont la stratégie est transmise au niveau opérationnel. Dans la mesure où il s'agit là du rôle traditionnel attribué au contrôle de gestion, il est particulièrement intéressant de rechercher quel type de contrôle de gestion se rencontre dans des entreprises dont la taille est importante, mais où la volonté de conserver des valeurs liées au caractère familial (indépendance, prudence, ancrage territorial) reste forte. On peut y supposer l'existence d'une philosophie gestionnaire spécifique, à l'origine d'un substrat technique et de dispositifs de gestion spécifiques aussi et surtout plus opérationnels que financiers.

3 Étude de cas du contrôle de gestion en entreprise familiale

Notre objectif dans cette recherche a nécessité d'interroger les 'intermédiaires' (le substrat technique et les acteurs qui le portent) qui portent et façonnent le discours et les pratiques et font le lien entre la philosophie gestionnaire et les dispositifs de gestion.

La méthodologie retenue doit nous permettre d'explorer en profondeur un thème encore peu étudié : le choix et les modalités de structuration du contrôle de gestion dans le cas d'une entreprise familiale indépendante. Afin d'atteindre cet objectif, nous procédons par une étude de cas construite à partir d'entretiens effectués de 2011 à 2014, à partir desquels nous avons pu suivre le processus de mise en place du contrôle de gestion dans une phase de forte croissance de l'entreprise. Cette méthode obéit aux recommandations de Yin, puisqu'il s'agit d'observer le développement d'un phénomène de manière qualitative, sur une période longue (Yin, 2009). Nous avons procédé ensuite par induction afin de faire émerger du terrain les explications des phénomènes observés. Cela permet selon Charreire et Durieux (1999, p.60) de passer « *du particulier au général, des faits aux lois, des effets à la cause et des conséquences aux principes* ».

L'objet de notre recherche a nécessité d'interroger tout à la fois les dirigeants et les membres impliqués de la famille, ainsi que le directeur administratif et financier et le contrôleur de gestion. Un premier entretien a donc été réalisé avec le dirigeant et sa famille, ce qui nous a permis de recueillir des données de contexte familial et stratégique.

Nous avons alors pu disposer d'une partie des outils (tableaux Excel, indicateurs, rapports produits mensuellement). Ceci est important et permet de confronter des éléments concrets aux discours recueillis. L'accès à l'histoire de l'entreprise, et à des archives remontant au début des années 1980 (compte rendus de comités de direction) nous a apportés des éléments de contexte et de compréhension complémentaires. Enfin, l'exploration des informations disponibles, internes et externes (sites internet, rapports publics sectoriels) a complété le recueil de données.

Tableau 2 : Tableau des données recueillies

Sources	Cas C
Externes	Études publiées par UNI VDL (syndicat des véhicules de loisirs créé en 2008, héritier du SICVERL créé en 1963) VDL Magazine
Internes	Notes de conjoncture pour le CA du PDG (archivées depuis 1985) Revue de presse tenue par le PDG-propriétaire depuis 1978 Tableaux de bord Excel du DAF Tableaux Excel du CG Note mensuelle du DAF pour le CODIR (« reporting mensuel ») Budgets prévisionnel et analyse des écarts Site internet de l'entreprise Visite de l'entreprise

Notre terrain est donc constitué d'une ETI industrielle du secteur des véhicules de loisirs, en forte croissance jusqu'en 2007, en difficultés depuis, et en réflexion sur l'évolution de ses indicateurs et de ses outils lorsque nous rencontrons son PDG/propriétaire.

Les principales caractéristiques de cette entreprise sont synthétisées ci-dessous.

Tableau 3 : Principales caractéristiques économiques

Constructeur de véhicules de loisirs C			
Propriétaires	Famille C à 100%		
Date de création	1962		
Rôles de la famille	Épouse et collatéraux membres du conseil d'administration Comité stratégique familial trois fois par an		
Implication des membres de la famille	Propriétaire PDG et direction opérationnelle jusqu'en 2012 Implication de la mère puis de la femme du dirigeant actuel dans la gestion et le comité stratégique Pas de membre de la famille en position opérationnelle en 2014		
Activité	Fabrication de véhicules de loisir/assemblage		
Position concurrentielle	2 ^{ème} français, 3 ^{ème} européen		
Pratiques stratégiques	Croissance interne de 1962 aux années 90 (nouvelle 2 ^{ème} usine en 1991, 3 ^{ème} 2002, 4 ^{ème} 2004) avec diversification et internationalisation (depuis le milieu des années 1980) Innovation produits et <i>process</i> Développement d'un réseau de distribution en propre Croissance externe par acquisitions en 1990, 2000, 2001		
CA en Millions d'euros		Effectifs salariés	
2007	170	1972	30
2010	200	1983	140
2011	172	2009	800
2012	126	2013	744 (624 en France, 120 en Allemagne)
2014	177		
Nombre d'établissements	3 usines en Pays de la Loire, 2 en Allemagne		
Profitabilité (marge nette)	5% à 6% jusqu'en 2008 – 2% à 3% en 2014		

3.1 Des acteurs interrogés lors de la structuration (tardive) du contrôle de gestion

Nous avons donc réalisé plusieurs entretiens présentés au point ci-dessous et avons recueilli des données complémentaires. Ceci nous a permis dans un premier temps de dresser les profils des acteurs clés. Enfin, ces entretiens ont été exploités en suivant les recommandations de Gioia *et al.* (2013).

3.1.1 Les entretiens réalisés

La méthode qui a été employée est celle de l'entretien semi-directif afin de laisser émerger les thématiques sans influencer les réponses de nos interlocuteurs. Ils ont été réalisés en trois temps :

1. Les entretiens auprès du chef d'entreprise et de sa famille ont permis de cerner les problématiques spécifiques à l'aspect familial et à l'activité de chaque cas.
2. Ces premiers entretiens ont été complétés par des entretiens plus ciblés sur les thèmes suivants : gouvernance, stratégie, outils de gestion, conduits avec le dirigeant-proprétaire actuel, individuellement.
3. Puis le responsable financier, et le contrôleur de gestion ont été interrogés afin de déterminer les caractéristiques de l'instrumentation de gestion choisie, les raisons et les étapes de la structuration.

Les premiers contacts pris avec l'entreprise C remontent à 2009, lors de la réalisation d'une recherche sur la pérennité et le développement durable des entreprises familiales. L'entreprise subit alors la crise de plein fouet et la nécessité de s'assurer des performances réalisées et de mieux piloter l'activité conduit le PDG à restructurer ses fonctions administratives : un DAF et un contrôleur de gestion sont recrutés successivement en 2009 puis 2010. Ce groupe, d'environ 750 salariés répartis sur cinq sites de production présente l'intérêt d'observer une structuration tardive de la gestion, alors que la taille atteinte est importante depuis plus de deux décennies. Son processus industriel est complexe, le secteur comme l'activité sont risqués, soumis à des cycles d'environ 5 ans, liés aux fluctuations macroéconomiques et au vieillissement du parc de véhicules.

Tableau 4 : Entretiens Cas C (14 heures 20 mn)

Nom	Fonction	Thèmes abordés	Date de l'entretien	Total heures
Mme C (membre du comité stratégique) CC dirigeant propriétaire		Histoire de l'entreprise et de la famille Valeurs de la famille et de l'entreprise Transmission et pérennité	Avril 2010	2 H
M. CC	PDG	Histoire personnelle et professionnelle Histoire de l'entreprise et de la famille /Transmission Valeurs de la famille et de l'entreprise Stratégie depuis la création Structuration de la gestion	17/03/2011 06/11/2011 09/02/2012 04/12/2012 06/11/2013	2 H 2H 2 H 1 H 40 mn
M. RVB	DAF	Trajectoire personnelle et professionnelle Stratégie de l'entreprise Structuration du contrôle de gestion Outils et indicateurs en usage et à venir	06/11/2011 06/11/2013	1 H 2 H
M. YM	Contrôleur de gestion	Trajectoire personnelle et professionnelle Rôle du contrôleur de gestion Indicateurs choisis et leur évolution	12/02/2014	1 H 40 mn

Le tableau ci-dessous présente les profils des acteurs interrogés. Il nous permet de mettre en perspective les rôles respectifs joués par chacun dans le processus observé.

Le dirigeant présente un profil de formation de bon niveau, compte tenu de sa génération. Il est l'héritier d'une entreprise ayant atteint plusieurs décennies d'existence et de multiples transmissions. Le directeur administratif et financier est un spécialiste de son domaine et du secteur ayant exercé des fonctions de responsable dans des entreprises à activité similaire. Le contrôleur de gestion dispose d'une solide formation dans le domaine (Diplôme d'Études Supérieures en Comptabilité et Finance) et d'une expérience en contrôle de gestion au sein d'une entreprise du secteur de la construction navale.

Tableau 5 : Fiche d'identité des personnes interrogées cas C

Initiales Et statut	Date d'intégration de l'entreprise	Formation	Expériences professionnelles antérieures en dehors du groupe	Parcours dans l'entreprise Poste occupé précédent
Monsieur CC PDG propriétaire	1971 (né en 1950)	DUT GEA Angers 1972		Direction conjointe avec son frère Direction seul
Monsieur RVB DAF	2010 (né en 1975)	EDHEC	De 2006 à 2010 Sous-traitance automobile : contrôleur de gestion (Avon Automotive racheté par MGI Coutier) De 1997 à 2006 Deloitte : auditeur secteur équipementiers automobiles	DAF
Monsieur YM Contrôleur de gestion	2011 (né en 1976)	DESCF La Joliverie Nantes en 1998	2009/2010 Groupe Huet Industrie (menuiserie) 1999 à 2009 IRM habitat mobile (entreprise familiale), responsable SI et CG (mise en place d'un ERP)	CG

3.1.2 Exploitation des entretiens grâce à une méthodologie « à la Gioia »

La méthodologie « à la Gioia » (Gioia et Pitre, 1990; Gioia et Chittipeddi, 1991; Gioia *et al.*, 2013) a été retenue afin d'asseoir la scientificité du travail de recherche. Celle-ci permet d'extraire le sens des situations et d'apporter la preuve des éléments d'analyse avancés par le chercheur. Le compte-rendu ethnographique est articulé autour des thèmes dominants exprimés par les participants et représente une analyse de premier ordre. Dans un second temps, le chercheur essaie d'en extraire un cadre explicatif pour placer l'histoire dans une perspective plus théorique par le biais d'une analyse de second ordre. L'analyse de second ordre progresse vers un niveau plus théorique dans lequel les données et les résultats de premier ordre sont examinés pour faire émerger des explications sous-jacentes.

3.2 Présentation du cas C

Cette entreprise du secteur du véhicule de loisir est l'héritière d'une tradition familiale développée dans la menuiserie. L'entreprise de menuiserie créée en 1932 par le père du dirigeant actuel a donné naissance en 1962 à une deuxième structure consacrée à la fabrication de caravanes. Dirigée par le frère aîné du PDG actuel pendant dix ans, ce dernier la reprend en 1972. Elle devient rapidement l'une des trois entreprises leader en France puis en Europe sur le secteur de la caravane, puis sur celui du camping-car. Avec plus de 700 salariés aujourd'hui répartis sur 5 sites de production en France et en Allemagne, l'entreprise a souhaité se doter d'un contrôleur de gestion en 2010. Rattaché au directeur administratif recruté 2 ans plus tôt, il accompagne une restructuration de la gestion de l'entreprise dans un contexte de crise sectorielle profonde.

Confronté à des difficultés économiques importantes après plus de quarante années de croissance continue, le PDG, atteignant par ailleurs l'âge de la retraite, restructure ses services

administratifs à partir de 2007. Il est alors décidé d'introduire un progiciel de gestion intégrée, qui conduira à une refonte de l'organisation interne de l'entreprise, conduite sous la forme du projet « Clients 2015 ». L'ERP vise deux objectifs : rationaliser le pilotage de l'entreprise en faisant de chaque usine un centre de profit bénéficiant d'un indicateur de rentabilité propre et assurer la traçabilité des processus de production, de l'approvisionnement à la livraison. La production est désormais soumise aux commandes et non plus sur stocks.

Le DAF recruté en 2009 procède alors au recrutement du contrôleur de gestion, arrivé en 2010, puis à ceux d'une assistante RH, de deux assistantes comptables (de niveau Bac+3), et enfin, en 2014 d'un *lean manager* très expérimenté. L'objectif explicite est de monter en compétences dans tous ces services et de sensibiliser l'ensemble du personnel à une culture de gestion rigoureuse. À ce titre, le groupe s'est fait accompagner par une société de conseil en organisation, intervenue notamment pour diagnostiquer l'existant en 2011 et interroger une centaine de collaborateurs de tous les services.

En ce qui concerne le contrôle de gestion, l'arrivée du nouveau DAF entraîne une remise à plat de l'existant.

3.2.1 La raison d'être du contrôle de gestion : rationaliser les décisions de la direction générale en s'appuyant sur la restructuration des services

La culture de l'entreprise est d'abord celle de la conquête de nouveaux marchés par le développement de nouveaux produits et la recherche de la qualité. Les fonctions industrielles sont dominantes. Le dirigeant propriétaire, M. CC, conserve les responsabilités en matière de contrôle de gestion jusqu'à la fin des années 2000. Conscient de ses limites toutefois, et préparant son départ, il réorganise l'entreprise. « *Au fur et à mesure de l'augmentation de la taille et aussi au fur et à mesure de la complexité de la situation économique et des produits c'est devenu absolument indispensable.* » (V1C – M. CC).

La rigueur de la gestion, secondaire au départ, devient peu à peu une priorité : « *Alors ce n'était pas une priorité parce qu'on avait d'autres objectifs à l'époque. Il fallait restructurer la production enfin développer les ventes, mettre en place un service d'études et de développement. Mais parallèlement à cela, je me suis attaché quand même à contrôler tous les coûts et surtout à ne pas prévoir d'investissement ou de développement sans être certain de leur rentabilité. Parce qu'au fond le contrôle de gestion, c'est le contrôle de la marge et ça préfigure des prévisions budgétaires et de la mise en place d'un point de vue budgétaire dans l'entreprise.* » (V2C – M. CC).

Sa conception du contrôle de gestion relève par ailleurs de l'aide à la décision, au niveau opérationnel : « *Le contrôle de gestion, c'est une aide au pilotage. Mais ce n'est pas le contrôle de gestion qui détermine les prix de ventes et la politique marketing. C'est un outil et ce n'est qu'un outil d'aide à la décision. Cela a toujours été utilisé comme un outil de pilotage.* » (V3C – M. CC). Le niveau d'implication du PDG actuel reste fort, malgré le recrutement d'un DG et d'un DAF et son retrait de l'opérationnel. Il conserve sa position de PDG et prend peu à peu du recul. Néanmoins, il reste très présent sur le site historique de l'entreprise et est destinataire avec son épouse du *reporting* financier mensuel. « *Ils savent très bien que mon épouse et moi regardons tous les mois attentivement les rapports. Au niveau des effectifs par exemple on a tous les tableaux.* » (V4C – M. CC)

Cette conception du contrôle de gestion guide la structuration des services financiers par l'embauche d'un DAF puis d'un contrôleur de gestion.

À l'arrivée du nouveau DAF, ancien contrôleur de gestion chez un équipementier automobile de taille internationale, les services sont restructurés et le contrôle de gestion se développe. Selon ce dernier, cela bouscule les habitudes ancrées dans cette entreprise très orientée sur la production et sa commercialisation et souligne le manque d'encadrement : *« Tout ceci nécessite d'étoffer les équipes de support et l'encadrement. Il y a encore très peu de cadres dans cette entreprise. »* (V5C – M. RVB).

Pour illustration, la croissance externe réalisée en Allemagne a aussi souligné la nécessité de rationaliser le pilotage de sites de production distants : *« Il y a eu une évolution quand nous avons racheté nos différentes filiales, en revenant d'Allemagne. Et on a vraiment eu un contrôle de gestion bien organisé avec des reporting mensuels à l'arrivée du directeur financier. Il est arrivé en même temps que la fusion de nos sites français c'est-à-dire en 2009 ! »* (V6C – M. CC).

La décision de restructurer la DAF et le service contrôle de gestion fait donc suite à une prise de conscience des besoins en pilotage et de la nécessité de fiabiliser le système de coûts afin de pouvoir établir des prévisionnels, exprimée par le dirigeant : *« Déjà lorsque j'étais encore dans l'opérationnel, nos développements de nouveaux produits et le développement de l'entreprise étaient intimement liés aux calculs de coûts et surtout aux perspectives de résultats que l'on peut avoir sur tels ou tels produits. »* (V7C – M. CC).

Par ailleurs, le dirigeant possède une grande connaissance de l'entreprise et de son secteur, et garde jusqu'en 2010 le contrôle de gestion dans ses attributions propres, comme le souligne le DAF : *« CC suivait la marge brute au mois le mois. »* (V8C – M. RVB).

Le resserrement des marges d'exploitation (de 9-10%) à moins de 2% a donc poussé la mise en place d'un contrôle de gestion adapté depuis la deuxième partie de la décennie 2000 : *« Je suis venu ici à un moment où le besoin essentiel était dans la fiabilisation des résultats. Il y avait une mauvaise habitude depuis quelques temps de constater en fin d'année, un écart entre ce qu'on pensait qu'on aurait et puis ce qu'on avait. Et ça, tout président, et tout PDG ne peut pas le supporter. Il est évident qu'on a besoin d'analyses et de données qui soient fiables et on ne peut pas découvrir en fin d'année des écarts qui restent inexplicables. Le deuxième besoin, c'était de mettre en œuvre un système de contrôle budgétaire puisqu'il n'y avait rien. »* (V9C – M. RVB).

L'arrivée d'un collaborateur jeune, très qualifié et expérimenté à la fois dans le secteur et dans la fonction permet le développement d'un projet de pilotage de la rentabilité par client intitulée « Rentabilité du Camping-Car », avec pour mission première de fiabiliser la méthode et le calcul des coûts de revient par véhicule et d'en extraire des standards.

À l'occasion de la restructuration, le DAF réorganise aussi son service, promeut l'animatrice comptable et forme une équipe plus compétente autour de lui. Il cherche à la fois à monter en compétences, à créer une équipe soudée et à définir clairement les attributions de chacun. C'est ainsi que celles du contrôle de gestion sont redéfinies : *« C'est le contrôleur de gestion aussi qui participe à la définition des standards parce qu'avant c'était le bureau d'études, mais il n'y avait pas de validation. On est arrivé à comprendre qu'il y avait des erreurs énormes qui se compensaient globalement dans la masse. »* (V10C – M. RVB).

Aujourd'hui, le DAF et le contrôleur de gestion promeuvent la prise en main des outils par les différents responsables : « *Aujourd'hui, chaque directeur suit son budget personnel, ce n'est pas moi qui le suit à sa place. Nous avons mis en place des outils mais c'est chaque directeur qui doit piloter* » (V11C – M. RVB).

Il lui paraît important de faire en sorte que chaque responsable de service assume la responsabilité de son budget : « *Les gens comprennent que c'est pour le bien de l'entreprise et qu'on cherche à améliorer leur fonctionnement et les amener à trouver la solution. Si je leur dis « il faut faire ça ! », ça va être mal pris. Et donc chaque responsable reçoit sa partie budgétaire. Il faut toujours pousser les outils dans les services que chacun se rende responsable du budget, parce que c'est eux qui ont défendu leur budget en début d'année* » (V12C – RVB). Dans cette optique, les rapports produits par le contrôleur de gestion sont envoyés aux différents responsables, desquels on attend en retour la justification des points clés : « *Nous leur envoyons le reporting et je fixe un rendez-vous avec eux pour les rencontrer et obtenir des explications. Il faut être plus proactif plutôt que de livrer l'information et d'attendre des retours. Il faut la donner et aller chercher le retour. Lorsque je n'ai pas de retour, je les sollicite directement.* » (V13C – M. YM). Le DAF et le contrôleur de gestion imposent ici leur rôle auprès des autres responsables et contribuent pleinement à la montée en puissance de leurs fonctions face à la culture industrielle historique de l'entreprise. La formalisation du pilotage doit conduire à la mise en place d'un *reporting* mensuel par directeur de site de production et à l'usage de *balanced scored cards* par usine.

3.2.2 *Les objectifs fixés au contrôle de gestion contribuent à la rationalisation de la gestion de l'entreprise*

Le contrôle de gestion vient alimenter la réflexion stratégique, comme le pilotage opérationnel. La direction générale reste donc un interlocuteur privilégié, qui doit donner le ton, selon le DAF : « *Il faut qu'il y ait aussi des impulsions, c'est à-dire que les temps gammes je n'irais les chercher que si la Direction Générale dit qu'il faut vraiment savoir ce qu'il y a dedans* » (V14C – M. RVB).

À l'arrivée du DAF, l'objectif prioritaire qui lui a été confié par M. CC était la fiabilisation du calcul de la marge, afin de rationaliser la prise de décision, tant au niveau stratégique qu'opérationnel et contrôler la performance des unités de production, tant en France qu'en Allemagne. Les objectifs suivants lui sont donc fixés :

1. Amélioration de la pertinence et de la rapidité de la prise de décision au niveau stratégique et opérationnel

Le dirigeant considère que « *la nécessité c'est de connaître les coûts par produits et par lignes de produits et de savoir sur quelles lignes de produits on décide de gagner plus, gagner moins* » (V15C – M. CC). Cela nécessite dans un deuxième temps, de mettre en place une procédure budgétaire : « *le deuxième besoin, c'était de mettre en œuvre un système de contrôle budgétaire puisqu'il n'y avait rien* ». (V16C – M. RVB).

2. Rationalisation et homogénéisation de la mesure de la performance économique sur tous les sites de production

Il s'agit notamment de doter toutes les usines d'indicateurs de performance de la production et de procédures de *reporting* homogènes. Les usines allemandes de même que les françaises : « *Ensuite, nous voulons faire rentrer F, l'usine allemande, dans la même logique de reporting* »

(V17C – M. RVB). Cela passe par l'introduction d'un reporting à destination de la direction générale plus étoffé. Des *reportings* mensuels par usine sont à mettre en place : « *Le premier objectif est d'arriver à sortir un compte de résultat mensuel. Ce n'était pas fait avant, et de l'analyser. Avec l'intégration juridique et la centralisation de la compta nous avons perdu une visibilité par société que nous avions avant. Nous allons essayer de la retrouver avec la mise en place d'une comptabilité analytique par unité et par ligne de produit.* » (V18C – M. RVB). « *Mon objectif, c'est d'arriver à une vision par centres de profit* ». (V19C – M. RVB).

3. Production de rapports d'analyse réguliers, formalisés et normés

Il s'agit d'aller au-delà de la constatation a posteriori des écarts, et de contribuer à la stratégie : « *Donner à la comptabilité le pouvoir d'aider à l'analyse tout simplement, pas seulement sur du passé mais aussi en temps réel et sur le futur* » (V20C – M. RVB). Le contrôleur de gestion se voit donc confier cet objectif : « *La première mission, c'était pouvoir formaliser et assurer un reporting régulier sur les résultats financiers. Il faut gagner du temps sur l'aspect traitement pour passer plus de temps à fournir des éléments d'analyse* ». (V21C – M. YM). L'objectif à atteindre une fois la formalisation réalisée est d'augmenter l'efficacité du service contrôle de gestion lui-même.

4. Fiabilisation des indicateurs

Il s'agit en synthèse, de fiabiliser les coûts standards (coûts de revient par véhicule), de consolider le suivi des matières premières et de la main d'œuvre, et de redéfinir les temps et les gammes dans SAP. Le point de départ a consisté en la fiabilisation des résultats, de manière à être capable de dresser un budget, ce qu'a toujours souhaité faire le dirigeant : « *Après la mise en place, il faut assurer surtout sa fiabilité et le suivi dans le temps. Dès le début le calcul des marges, la fiabilité des marges et la mise en place d'un budget alors extrêmement simple, pour moi ça se révélait très important.* » (V22C – M. CC). Le DAF recruté en 2010 y contribue : « *Je suis venu ici à un moment où le besoin essentiel était dans la fiabilisation des résultats.* » (V23C – M. RVB).

3.2.3 L'instrumentation obtenue

Du fait de la formation gestionnaire du dirigeant, des éléments de comptabilité analytique et de budget existent depuis le début des années 1970. Néanmoins, de nouveaux outils ont été développés depuis 2010, pour répondre aux objectifs mentionnés ci-dessus.

Le système d'information global

Depuis les années 1970 en effet, le dirigeant, issu d'une formation DUT en gestion avait développé des outils : budget, plan d'investissement et calculs de rentabilité à partir des sources comptables. Il assumait la grande majorité de la production d'information. Aujourd'hui, le groupe dispose d'un DG salarié et d'une DAF centralisée qui ont pris en charge la production de documents comptables et de gestion.

Le DAF ne souhaite pas rendre le système trop complexe : « *Je veux être globalement juste plutôt que précisément faux. Je n'irais pas dans des usines à gaz. On reste sur le niveau quand même assez macro de l'usine, on ne va pas zoomer trop mais je veux que ce soit globalement cohérent. Je ne vais pas faire un système trop minutieux qui n'apportera pas d'analyses ou ne sera pas adapté à nous.* » (V24C – M. RVB). Il souhaite prioritairement connaître la rentabilité des usines et des ateliers et adapte donc son niveau de précision : « *On a des usines mais on a aussi des UAP : ce qu'on appelle Unité Autonome de Production. L'une est cliente de l'autre. À*

nous de la définir la maille. Au niveau de l'UAP, je pense que ce serait cohérent. » (V25C – M. RVB).

Par ailleurs, l'expérience vécue par le DAF dans un grand groupe international le pousse à modifier la présentation des comptes pour utiliser la comptabilité anglo-saxonne. Elle lui paraît plus lisible que la présentation française : *« Le deuxième niveau était de revoir fondamentalement la présentation du compte de résultat, puisqu'on était sur une présentation française, qui pour moi est absolument illisible » (V26C – M. RVB).*

Bien que SAP ne fonctionne pas encore de manière totalement satisfaisante, il est alimenté par les différents responsables et permet la consolidation des données en divers rapports. Des rencontres entre les responsables et le DAF ont lieu à la demande des premiers, sauf en ce qui concerne les ressources humaines, pour laquelle des rendez-vous hebdomadaires systématiques sont prévus. En effet, le coût de la main d'œuvre fait l'objet d'une attention particulière à tous les niveaux : PDG, DG, Responsables de site.

La prévision budgétaire

Elle est réalisée par le contrôleur de gestion avec le DAF et le DG, selon les cycles saisonniers de l'entreprise : un premier budget est réalisé en juin, après le salon français du véhicule de loisirs, sur lequel est fondée la prévision de chiffre d'affaires.

« Aujourd'hui notre démarche budgétaire est calquée sur les salons. Le budget est lancé en amont par rapport à avant. Auparavant, on le faisait uniquement en novembre. Sachant qu'on clôture en août. On le faisait après la clôture alors que l'année était déjà commencée. Aujourd'hui, on a un pré-budget au mois de juin et par contre une révision budgétaire qui est toujours aussi importante fin novembre. Pourquoi fin novembre ? Parce qu'on a une meilleure visibilité sur le carnet de commandes. » (V27C – M. RVB).

Historiquement, le budget existe depuis les années 1970' selon la volonté du dirigeant : *« La mise en place d'un budget extrêmement simple, pour moi ça se révélait très important ».* (V28C – M. CC). Aujourd'hui, il existe un budget par nature comptable pour chaque usine qui reste étroitement surveillé par le dirigeant, même si il a pris du recul. *« Je suis attaché quand même à contrôler tous les coûts et surtout à ne pas prévoir d'investissement ou de développement sans être certain de leur rentabilité ».* (V29C – M. CC).

Les indicateurs cruciaux

À la série d'indicateurs succincts et imprécis utilisés à son arrivée, le DAF a peu à peu substitué une batterie beaucoup plus complète. En effet, si l'on examine les 'notes de conjonctures' annuelles émises depuis 1972, date à laquelle M. CC a repris l'entreprise familiale à destination de son conseil d'administration, on ne peut que souligner leur simplicité en matière d'indicateurs : CA réalisés et prévisionnels annuels et semestriels, CA à l'export, valeur ajoutée, RCAI et Résultat Net. Les explications qui les accompagnent portent sur la justification des écarts de CA et sur les prévisions d'investissement et de CA. La famille de C, actionnaires exclusifs de l'entreprise n'a donc jamais exigé plus de précisions en matière de gestion. De plus, jusqu'à l'arrivée du nouveau DAF, les rapports émis en matière de gestion comportent essentiellement des données comptables, et un calcul de coût imprécis. *« Globalement des années 70 à 2000, on avait un système relativement simple, rudimentaire mais bien adapté à l'entreprise » (V30C – M. CC) :* Marge brute, Trésorerie, CA global du groupe, Bilan et CR annuels groupe. Ces éléments étaient transmis semestriellement en conseil d'administration par M. CC, dans un document intitulé 'Notes de conjoncture', qu'il rédigeait lui-même.

Le positionnement sur des produits à marges élevées ne lui semblait pas nécessiter d'affiner la décomposition des coûts : *« On a eu des périodes assez fastes en matière de produits haut de gamme entre 2000 et 2007 on peut dire. Donc là, la rentabilité était facile, il n'y avait pas les besoin d'avoir un contrôle de gestion aussi torturé que celui que l'on a maintenant. »* (V31C – M. CC).

Depuis 2008, une batterie d'indicateurs a été développée. Les principaux sont la marge brute sur coût direct unitaire, le taux de remise sur CA, le coût et la productivité de la MO - qui est au centre des préoccupations. *« La notion essentielle est celle de marge sur coûts directs. On a directement une notion de seuil de rentabilité par usines qui apparaît qu'on n'avait jamais auparavant »*. (V32C – M. RVB). Le suivi du coût de la main d'œuvre demeure primordial pour le DAF : *« J'ai une marge sur coûts directs qui prend toutes les charges de personnel directes, donc les ouvriers »* (V33C – M. RVB). Il n'y a cependant pas de système de sanction/récompense de mis en place, car *« cela implique aussi tout un système de pilotage auprès des hommes en fonction de ces objectifs-là. Et aujourd'hui ce n'est pas le cas. »* (V34C – M. RVB).

La liste des indicateurs comporte donc les éléments suivants : CA, Marges brutes sur coût direct unitaire, taux de remise sur CA, productivité de la MO, trésorerie et BFR en mensuel ; Plan de charge (MO) prévisionnel et réel global et par usine (indicateur d'efficacité MO), effectifs mensuels par sites et centres de coûts ; CR différentiel mensuel et cumul annuel.

Néanmoins, *« Ce n'est qu'une étape attention parce que ce qu'on a dans le reporting n'est pas terrible encore ! C'est du niveau de base, même si on a franchi un cap significatif ! »* (V35C – M. RVB).

« J'ai une certitude que mes standards sont globalement cohérents, mais je ne peux pas être sûr que tel véhicule par rapport à tel véhicule il est bon quoi. C'est un sacré problème. » (V36C – M. RVB).

Pour le DAF, un certain nombre d'indicateurs opérationnels manquent encore : *« Je vous donne un exemple sur l'usine. Sur quoi doit être jugé un directeur de production ? Il doit être jugé sur sa productivité : je ne l'ai pas ! Il doit être jugé sur son niveau de taux rebut : on suit ça, mais de très loin. Sur son niveau de déchets, sur le nombre de transports express qu'il fait pour pallier ses inefficacités. Tout ça non, nous ne l'avons pas ! On a des sortes de suivis, chacun suit de son côté mais il n'y a pas de démarches ordinaires, on en est pas encore là ! »* (V37C – M. RVB). Il reste donc compléter le système de pilotage par de véritables tableaux de bord équilibrés, comportant des indicateurs fiables, en relation avec les responsabilités opérationnelles des managers.

L'organisation du reporting

La fréquence des réunions du CODIR est maintenant hebdomadaire : *« Toutes les semaines, réunion du CODIR quoi qu'il arrive, le mardi ou le mercredi. À quatre, avec une prise de décision et chacun est au courant de tout ce qui se passe. On est un petit groupe, il n'y a pas besoin de beaucoup de personnes. »* (V38C – M. RVB). Il est donc dorénavant constitué du DG, du DAF, du directeur commercial et du directeur de la production.

Une remontée d'information sous Excel parvient actuellement à chaque service à un rythme hebdomadaire ou mensuel. Néanmoins, cette fréquence paraît trop élevée, et le contrôleur de gestion prévoit de la *« passer au trimestre, car, en fait, je pense que les responsables de*

service n'ont pas le temps. Au mois, ça fait une masse d'informations en plus de tout ce qu'ils ont à gérer » (V39C – M. YM).

Les éléments suivants sont remontés aujourd'hui : Suivi budgétaire trimestriel, Suivi de la productivité par usine, note de synthèse mensuelle du DAF (30' pages), suivi budgétaire trimestriel. *« Il y a le suivi budgétaire des frais qui est destiné aux responsables de service et aux membres du comité de direction. » (V40C – M. RVB).* Le rôle du contrôleur de gestion est de centraliser et retraiter les éléments nécessaires, avant de les transmettre au CODIR ou aux services concernés.

Le CODIR reçoit les éléments du pilotage stratégique (marges par site et véhicule) chaque semaine. Les responsables de services sont destinataires des consommations des budgets, de la productivité main d'œuvre et des indicateurs propres à leur fonctionnement. Le suivi des autres achats et charges externes fait l'objet d'un point particulier, l'entreprise cherchant à réduire ces éléments de charges indirectes. Les responsables disposent ainsi des éléments de base pour piloter leurs propres budgets de fonctionnement. La finalisation du paramétrage de SAP devrait permettre de développer des indicateurs plus précis pour chaque responsable.

L'outillage du contrôle de gestion

Enfin, ERP et nouvelles méthodes viennent outiller le système de pilotage.

L'entreprise dispose d'un progiciel comptable et assure sa propre comptabilité. Cette base est disponible et fonctionnelle depuis les débuts de l'entreprise.

Avec l'introduction de SAP, depuis 2008, la production d'indicateurs devait être facilitée. Cependant, d'importantes difficultés ont été rencontrées car le dimensionnement et le paramétrage de l'outil SAP sont complexes. Ceci explique en partie le recrutement du DAF, lequel connaît cet ERP : *« SAP c'est un ERP classique. Je sais ce qu'il peut faire mais je ne sais pas comment le faire. C'est une logique de flux. Je pense que cette logique de flux, on ne l'avait pas pleinement comprise et puis c'est extrêmement complexe. » (V41C – M. RVB).* L'outil n'est pas entièrement fiabilisé en 2014. Le module finance l'a été à l'arrivée du contrôleur de gestion, qui doit maintenant fiabiliser le module contrôle de gestion.

À son arrivée, le DAF a actualisé certaines méthodes. Afin de mesurer la performance des sites de production, le seuil de rentabilité est utilisé, à partir d'une présentation du compte de résultat à l'anglo-saxonne. La méthode anglo-saxonne paraît plus efficace et sert le pilotage de l'entreprise : *« La comptabilité anglo-saxonne est une comptabilité analytique. Dans les pays anglo-saxons, on ne fait pas de la compta pour de la compta, on fait de la compta pour le contrôle de gestion. » (V42C – RVB).*

Les méthodes choisies restent simples : *« Nous sommes partis sur des répartitions de marges sur coûts directs qui sont relativement simples »,* comme le souligne le dirigeant. (V43C – M. CC). La marge d'exploitation comptable est ventilée par fonction. Le calcul des coûts est fondé sur le principe suivant : *« Une fois qu'on a calculé la marge sur coût de production, on est dans les sites. Après cela relève de la structure, et répartir sur les sites ce n'est pas forcément approprié. Il faut trouver la clé, ce n'est pas toujours facile. » (V44C – M. RVB).*

3.2.4 La configuration du contrôle de gestion obtenue : pédagogie et décentralisation

Deux ans après l'arrivée du contrôleur de gestion, la fonction est bien implantée dans l'entreprise. Des efforts de pédagogie ont été fournis pour persuader les différents responsables de l'utilité de celle-ci. Après avoir fiabilisé les remontées d'information auprès de la direction et formalisé les rapports d'analyse, le contrôleur de gestion est aujourd'hui amené à développer son travail auprès des responsables fonctionnels.

Un contrôleur de gestion pédagogue

Le profil du contrôleur de gestion choisi correspond donc selon le PDG à une grande expertise due à la fois à sa formation pointue, mais aussi à son expérience. Elle est complétée par la capacité à communiquer en confiance : *« Même si le collaborateur est très bon, surtout il faut qu'il passe bien dans tous les services. (...) Plus ça va, plus il va dans des détails et pour aller dans les détails et avoir des informations fiables, il faut vraiment qu'il passe. »* (V45C – M. CC). La légitimité acquise par le contrôleur de gestion lui a permis de gagner la confiance des divers responsables, confiance nécessaire au recueil et au traitement des informations de pilotage.

Le DAF partage cette vision du contrôleur de gestion : *« C'est là aussi la force du contrôleur de gestion. Il doit être quelqu'un de très souple et de très pédagogue et surtout pas quelqu'un d'abrupt qui enfonce la porte et qui dit « ce n'est pas comme ça, c'est comme ça ». La personnalité du contrôleur de gestion est hyper importante. Je pense qu'on a trouvé le bon »* (V46C – M. RVB).

La confiance gagnée auprès des responsables doit lui permettre de se placer dans un rôle de partenaire auprès d'eux afin d'apporter ses outils et ses compétences, notamment dans l'analyse : *« YM est là pour aider à la mise en place, pour dire : « voilà tu as besoin de ça, tu as besoin de cette analyse-là ». Mais c'est dans le service, c'est au commercial de faire ses propres analyses, ce n'est pas à YM de les donner. Ce sont eux qui doivent se l'approprier. »* (V47C – M. RVB).

Du contrôle de gestion au sein des services

À terme, néanmoins, le DAF souhaite que les tâches et les postes de contrôle de gestion soient décentralisées dans les services : *« Je ne veux pas trop de recrutements dans mon service contrôle de gestion. Je préfère avoir un petit contrôleur de gestion au commerce ; il en faut un aux achats ; il en faut un à la production. »* (V48C – M. RVB).

D'après le contrôleur de gestion, son rôle est de fournir une information homogène : *« Je pense que le contrôleur de gestion est perçu comme la personne qui va pouvoir apporter la bonne information, homogène en fait, homogène et interprétable, pour que les décideurs puissent avoir les bonnes cartes en main pour faire les bons choix. Ça peut s'appliquer à des membres du comité de direction comme à des responsables de service d'ailleurs. »* (V49C – M. YM).

Cette information doit s'accompagner de conseils, sans être décideur : *« Producteur d'informations et conseil dans la mesure où je peux avoir la connaissance métier après c'est aux personnes métier de prendre la décision. La décision n'appartient plus à la personne qui donne l'éclairage de la situation. »* (V50C – M. YM).

Et ce rôle est fondé sur une relation de confiance : *« Je suis là pour assurer qu'il n'y a pas de bêtises mais je leur fais confiance pour que les données tombent dans les bonnes cases. »* (V51C – M. YM).

Tableau 6 : Le contrôle de gestion chez C

Objectifs fixés à la fonction CG	Formaliser et assurer un <i>reporting</i> régulier (Durée de cette tâche : 1 à 1 et ½ semaine par mois) Réalisation et suivi du budget Fiabilisation des données pour automatiser les coûts de revient sous SAP selon les variantes de véhicules (nomenclatures) Assistance à tout collaborateur pour des tableaux de bords et des analyses Fiabilisation du SI Compte de Résultats en présentation anglo-saxonne Seuil de Rentabilité par usine et par produit
Place de la fonction CG	Rattachée au DAF, en développement À terme, répartie dans les services Fonctionnement en « porte ouverte » en rencontres informelles à la demande
Effectif du service CG	1 contrôleur recruté en 2010
Problématiques spécifiques	Marché du loisir en crise depuis 2008 Concurrence française et européenne concentrée et forte Forte dégradation des marges depuis 2008 Business Model basé sur des compétences de menuiserie associé à une forte innovation produit et une spécialisation retardée (nombreux modèles et options)

Bien que le contrôleur n'ait été recruté qu'en 2013, les missions de fiabilisation sont remplies dès 2014. Il travaille dorénavant en collaboration avec les différents responsables de service et directeurs d'usines. Un ERP complet est en cours de paramétrage pour relier l'ensemble du système d'information.

4 Analyse et discussion : un CG opérationnel dans ses outils et indicateurs, grâce au processus de structuration propre aux EF, en cohérence avec les valeurs et la rationalité des EF

D'un mode de gestion de PME, intuitif, fondé sur la communication informelle et la proximité avec les collaborateurs, C évolue vers plus de professionnalisation. Cela conduit à la mise en place d'une fonction contrôle afin d'accompagner la rationalisation de la gestion de l'entreprise. Malgré la claire montée en puissance de la fonction financière, on ne peut qualifier ce type de contrôle de gestion de « financiarisé ». Il reste pour l'essentiel au service de décisions opérationnelles et contribue simplement à la rationalisation de ces décisions. Ceci nous semble profondément lié aux caractéristiques de gouvernance propre à cette entreprise familiale et décrites dans les différents travaux francophones et anglo-saxons sur ce sujet (Allouche et Amann, 2000; Gomez-Mejia *et al.*, 2001; Habbershon *et al.*, 2003; Chrisman, Chua et Steier, 2005; Nordqvist, 2005; Miller et Le Breton-Miller, 2006; Zellweger *et al.*, 2011; Berrone *et al.*, 2014), lesquelles influent sur les objectifs assignés au contrôle de gestion, ainsi que sur son instrumentation et sur les usages qui en sont faits.

4.1 Le lien mode de gouvernance familial/contrôle de gestion

Les éléments recueillis permettent de confirmer les apports des recherches dans ce domaine : les valeurs familiales irriguent une entreprise dans laquelle le dirigeant conserve une place prépondérante au niveau des décisions opérationnelles.

Tableau 7 : Une gouvernance familiale en attente de rationalisation

<i>Verbatims</i> de terrain – concepts de 1 ^{er} ordre	Thèmes – concepts de 2 ^{ème} ordre	Dimensions agrégées
V1C – M. CC : Forte implication du dirigeant/propriétaire dans les décisions opérationnelles V2C – M. CC : priorité accordée à la rigueur du pilotage de la production	Rationalisation de la stratégie	Outil de rationalisation des décisions du dirigeant/propriétaire et de pilotage opérationnel
V8C – M. RVB : l'absence de CG est compensée par les connaissances tacites du dirigeant qui prend en charge budgets et coûts de revient V4C – M. CC : Propriétaires non opérationnels mais encore très impliqués	Rôle du dirigeant dans la gouvernance et la gestion	
V3C – M. CC : le CG, une aide au pilotage opérationnel	Conception du CG du point de vue du dirigeant/propriétaire	

Le dirigeant, dont le profil est de bon niveau de formation et orienté croissance, conserve une implication encore forte dans la gestion, qui diminue avec la professionnalisation de son entreprise, mais privilégie les aspects opérationnels. Sa conception du contrôle de gestion est celle d'une aide à la décision opérationnelle, d'un outil de rationalisation du pilotage. La forte proximité que l'on observe au niveau de la PME, comme le souligne Torres (2000), se prolonge dans les entreprises de plus grande taille qui ont conservé une forte composante familiale dans leur direction opérationnelle, ce qui est le cas ici. Cette proximité avec les collaborateurs et la confiance qui lui est accordée par les membres de sa famille rend inutile la production de *reporting* trop complexe. En conséquence le contrôle de gestion se concentre sur la rationalisation de la prise de décision au niveau opérationnel.

La responsabilité du dirigeant vis-à-vis des autres membres de sa famille n'est ainsi pas invoquée pour justifier l'outillage lui-même, mais simplement évoquée, l'entreprise familiale étant considérée comme un héritage à transmettre. Il faut néanmoins professionnaliser la gestion, d'autant plus que la transmission à la génération suivante est, au moment où le dirigeant est interrogé, en préparation (elle a lieu fin 2015). Les objectifs qui sont assignés au contrôle de gestion sont en cohérence avec la préparation de la transmission à la génération suivante de la famille C.

4.2 Les objectifs de l'instrumentation

Le tableau ci-dessous réunit les *verbatim* relatifs aux objectifs fixés au contrôle de gestion. Ceux-ci ont été regroupés en cinq concepts de deuxième ordre : « fiabilisation des données », « type de contrôle » souhaité, « contenu des rapports » produits, « contribution aux décisions

stratégiques » et « aux décisions opérationnelles » de manière à faire ressortir les objectifs assignés au contrôle de gestion.

4.2.1 Contribution aux décisions stratégiques et fiabilisation des données

Tableau 8 : les objectifs assignés au contrôle de gestion

Verbatims de terrain – concepts de 1^{er} ordre	Thèmes – concepts de 2^{ème} ordre	Dimensions agrégées
V9C et 23C – M. RVB : fiabilisation des résultats et des calculs d'écarts V7C – M. CC : fiabiliser les coûts standards	Fiabilisation des données comptables et de gestion	Objectifs assignés
V17C – M. RVB : homogénéiser les <i>reportings</i> à l'échelle de tous les sites de production V18C – M. RVB : Mise en place d'une comptabilité analytique par usine	Type de contrôle benchmark a posteriori Portant sur les performances des unités de production en priorité Portant sur la maîtrise des charges indirectes	
V20C – M. RVB : produire de l'analyse V21C – M. YM : améliorer l'efficacité du service CG pour produire de l'analyse	Contenu des rapports Analyse Prévisionnels Pour la DG et les opérationnels	
V7C – M. CC : contribution aux décisions d'investissement et de développement de nouveaux produits	Contribution aux décisions stratégiques	
V6C – M. CC : aide au pilotage des centres de profit distants V19C – M. RVB : donner une vision par centres de profit V13B – M. CM : apporter des éléments pour la prise de décision aux responsables fonctionnels	Contribution aux décisions opérationnelles	

La fiabilisation des indicateurs anciens et la création de nouveaux indicateurs introduisent ainsi une modification du mode de décision au niveau de la direction, du mode très intuitif propre aux PME, au mode rationnel. Les outils sont alors tenus pour nécessaires compte tenu de leur valeur intrinsèque (perspective de « valeur structurelle ou d'assimilation » selon De Vaujany (2006). Ils ont pour but d'assurer la maîtrise de la gestion interne puis d'accompagner la décision stratégique. Les *verbatim* illustrent ce phénomène et montrent que le PDG a conscience des limites du pilotage basé sur l'intuition et de ses propres connaissances dans le domaine du contrôle de gestion, dans un contexte de complexité grandissante. Il est donc demandeur de formalisation des décisions à l'aide de budgets mais aussi d'indicateurs nécessaire au diagnostic a posteriori.

Vis-à-vis des membres de la famille actionnaires non impliqués dans l'opérationnel, ces outils légitiment les décisions stratégiques qui ont un impact sur la pérennité à long terme de l'entreprise. Cela s'inscrit dans la perspective de 'valeur caution' de l'outil (De Vaujany, 2006). Cette transformation a lieu lorsque les difficultés économiques rencontrées à partir de 2008 et jusqu'à 2011 provoquent le recours aux licenciements. Cette décision exceptionnelle dans l'histoire du Groupe C a nécessité de la part du PDG des justifications nouvelles et donc des indicateurs de performance des ressources humaines dont il ne disposait pas auparavant. Un des

premiers objectifs qu'il a donc donné au contrôle de gestion est la fiabilisation du calcul du coût du personnel, qu'il suit tous les mois avec sa femme.

4.2.2 Orientations données à l'instrumentation

La panoplie d'outils est néanmoins restreinte, orientée sur les décisions de production et de commercialisation, sans lien avec le système de récompense, mais semble suffisante. L'instrumentation ne comporte donc que peu d'outils spécifiques aux responsables fonctionnels et/ou comportant des éléments qui ne soient pas relatifs à l'activité de production.

Tableau 9 : Le système d'information comptable et les budgets

Verbatims de terrain – concepts de 1^{er} ordre	Thèmes – concepts de 2^{ème} ordre	Dimensions agrégées
V5C – M. RVB : montée en complexité et en compétences en parallèle de la complexité de l'environnement technico-économique qui concerne l'organisation comme les méthodes V8C et 9C – M. RVB : SI comptable trop rudimentaire et source d'erreurs avant la structuration de la DAF V17C – M. RVB : adapter les compétences de l'organisation à la complexité du métier V24C – M. RVB : ne pas rendre le SI trop complexe pour autant. La maille pertinente est l'usine aujourd'hui V25C – M. RVB : affiner si nécessaire à l'UAP' (atelier autonome de production) V26C – M. RVB : retraitement des documents comptables sous forme anglo-saxonne, plus proche du CG V41C – M. RVB : le choix de SAP est critiquable, compte tenu de sa grande complexité	SI global accompagnant la montée en complexité de l'environnement économique Adapté au pilotage par usine	Degré de complexité du système d'information comptable et les budgets
V8C – M. CC : existence de prévisions pour les investissements depuis plusieurs décennies V28C – M. CC : mise en place du budget dès les années 1970', prioritaire pour le PDG V27C – M. RVB : démarche budgétaire adaptée pour la saisonnalité de l'activité commerciale	Prévisions budgétaires pour les investissements et pour le fonctionnement	

Avant introduction du contrôle de gestion, seuls quelques indicateurs essentiellement comptables sont suivis : chiffre d'affaires et trésorerie quotidiens, BFR. Après l'introduction du contrôle de gestion, l'analyse comparée des *verbatim*s montre l'orientation prioritaire des outils vers la fonction de production, logique compte tenu de l'activité industrielle de l'entreprise. Il n'y a pas de tableau de bord équilibré, ni au niveau de la direction générale, ni au niveau des responsables opérationnels. On n'y trouve en effet que les prémisses de tableaux de bords, centrés sur l'activité de production. Peu à peu cependant, le système de pilotage monte en complexité et l'entreprise se dote de compétences nouvelles, par le recrutement de personnel pointu : contrôleur de gestion, *lean manager*.

Tableau 10 : Les tableaux de bord et *reportings* – Les dispositifs de contrôle opérationnels

Verbatims de terrain – concepts de 1^{er} ordre	Thèmes – concepts de 2^{ème} ordre	Dimensions agrégées
V15C – M. RVB : mise en place du contrôle de budgétaire à partir de 2013 V34C – M. RVB : il n’y a pas de système de sanction/récompense V35C – M. RVB : le contenu du <i>reporting</i> est à enrichir	Dispositifs de contrôle prévisionnels et diagnostics simples	TDB et <i>reporting</i>
V22C – M. CC : indicateurs cruciaux de production : coût de la MP, de la MO, temps et gammes V32C – M. RVB : marge sur coûts directs, rentabilité par centre de profit, CA et taux de remise sur CA V37C – M. RVB : il n’y a pas de tableau de bord de pilotage pour les directeurs de production	Dispositifs de contrôle opérationnels pour la production prioritairement	
V42C – RVB : choix de la présentation du CR à l’anglo-saxonne pour plus d’efficacité V44C – M. RVB : le principe est d’obtenir la marge sur coûts de production, sans chercher à répartir les frais de structure	Adaptation des outils au métier	
V36C – M. RVB : les méthodes de calcul des standards ne sont pas encore fiables V43C – M. CC : les méthodes de calcul de coûts restent simples	Des outils à fiabiliser et compléter	

En parallèle avec la production d’indicateurs chiffrés, des études sont réalisées. Elles concernent prioritairement là encore les fonctions de production : analyses des rentabilités par unité de production (usine ou atelier), par produit ou par client. Elles servent au pilotage opérationnel et contribuent à la décentralisation des décisions. Elles sont produites à partir des remontées d’information provenant des différents services et fonctions, par le contrôleur de gestion. La fréquence du *reporting* est donc fonction des saisonnalités, mais aussi des possibilités données par le système d’information et des capacités des différents responsables destinataires de rapports. Le CODIR de C se réunit de façon hebdomadaire, mais le contrôleur de gestion admet que fournir des rapports mensuels aux différents responsables dépasse leur capacité et leur temps disponible pour les exploiter pleinement.

4.3 Un CG plus opérationnel que financiarisé

Les éléments réunis tendent à former une image du contrôle de gestion développé prioritairement dans un but de pilotage plus rationnel des opérations. Il se différencie donc de ce que la littérature décrit comme une financiarisation de cette fonction.

4.3.1 Des hypothèses classiques qui ne correspondent pas aux entreprises familiales

Le système de pilotage qui est mis en place tire parti d’un nombre restreint de parties prenantes, centrées autour du PDG/propriétaire encore très proche des décisions opérationnelles. Ceci est à mettre en relation avec la culture familiale décrite dans les différents travaux cités plus haut portant sur les caractéristiques des entreprises familiales et particulièrement leur mode spécifique de gouvernance fondé sur la confiance et les relations de long terme développées au sein d’un territoire dans lequel ces entreprises sont ancrées.

Le contrôle de gestion est donc structuré dans un contexte d'indépendance revendiquée face à l'ingérence de parties prenantes extérieures (banquiers et autres financeurs) qui réduit les phénomènes d'asymétrie d'information à l'origine d'une exigence de *reportings* fréquents. Il en découle que le management est plus attentif aux processus internes qu'à la justification de ses décisions en externe, ce qui entraîne un faible découplage entre image présentée et fonctionnement réel et une meilleure cohérence organisationnelle.

De plus, en lieu et place d'un paradigme fondé sur l'hypothèse d'individualisme, l'entreprise familiale fonctionne sur la base de la confiance tissée entre le PDG/propriétaire et ses collaborateurs – parties prenantes internes, d'où un nombre restreint d'indicateurs et une concentration sur les plus efficaces en matière de pilotage. Cette confiance justifie aussi l'absence de lien entre performances individuelles et rémunérations.

Ainsi, le contrôle de gestion complète et accompagne le contrôle panoptique de type clanique existant dans les entreprises familiales de petite taille où le sens du projet collectif est porté par le dirigeant pour sa famille (*stewardship*) et imposé aux collaborateurs.

4.3.2 *Les missions et tâches définies par les PDG et DAF*

À l'analyse des *verbatim*s, il ressort que la mission prioritaire du DAF et du contrôleur de gestion est de fiabiliser les méthodes de calculs de coûts et de marges et de mettre en place des indicateurs afin de pouvoir procéder à un contrôle diagnostic des performances réalisées. Ceci constitue la base du métier de contrôleur de gestion, et confirme les différents travaux de Nobre (2001a; 2001b) notamment.

La deuxième mission est de mettre en place un contrôle budgétaire pour rationaliser le pilotage de l'allocation des ressources. Cet outil est peu à peu complété par la production de rapports pour la direction générale dans un premier temps, puis pour les différents responsables opérationnels.

Pour accomplir ces missions, les tâches effectuées par les contrôleurs de gestion sont en premier lieu comptables, ce qui constitue l'essentiel du rôle technicien décrit par Nobre (2001a). Le principal client du contrôleur de gestion est aujourd'hui constitué des responsables opérationnels. Ceux-ci sont à la fois ses sources directes d'information et il doit pour cela s'assurer de l'usage correct de l'ERP qu'il contribue par ailleurs à paramétrer, mais aussi les destinataires de ses rapports, pour lesquels il est amené à provoquer des réunions afin d'éclaircir les données chiffrées. La part pédagogique liée à ses grandes compétences en contrôle de gestion et à la nécessité d'accompagner des responsables opérationnels dépassés par la complexité du système de pilotage lui donne une place importante dans l'organigramme de l'organisation.

Tableau 11 : Place du contrôle de gestion

Verbatims de terrain – concepts de 1^{er} ordre	Thèmes – concepts de 2^{ème} ordre	Dimensions agrégées
V10C – M. RVB : prise en charge par le CG de tâches relevant auparavant du bureau d'étude V11C – M. RVB : l'usage des budgets relève de chaque direction V47C – M. RVB : l'analyse relève de chaque direction	Déplacement des tâches du contrôle de gestion	Montée en puissance d'un contrôle de gestion décentralisé
V48C – M. RVB : ne pas étoffer plus le service contrôle de gestion, mais donner à chaque service son CG dédié V13C – M. YM : les services doivent solliciter le CG en ce qui concerne l'analyse des indicateurs produits V50C – M. YM : la fonction du CG est de conseiller les responsables, mais pas de décider V51C – M. YM : la relation CG - responsables est fondée sur la confiance	Client principal : managers opérationnels	

Malgré cette montée en puissance du contrôleur de gestion et le repositionnement de la DAF au sein de l'organisation, il ne s'agit pas pour autant de multiplier les indicateurs et *reportings* produits pour la direction, mais au contraire de tendre vers une autonomisation des responsables opérationnels, en leur adjoignant un contrôleur de gestion dédié qui puisse les accompagner au quotidien.

4.3.3 Une orientation opérationnelle forte

La culture financière s'est donc développée et imposée depuis 2008, lorsque l'entreprise a dû faire face à la crise qui a touché tout le secteur au niveau européen. La persistance d'un caractère familial tourné vers le long terme ne donne cependant pas à la fonction un caractère omnipotent au sens de Lambert et Sponem (2009) pour autant et la charge demandée en termes de *reporting* aux responsables reste limitée et ajustée en fréquence et en contenu à leurs priorités opérationnelles.

Le dirigeant, le DAF et le contrôleur de gestion souhaitent que les tâches d'analyse soient dorénavant assumées par les responsables d'unités de production, les responsables des services commerce et ressources humaines. Au sein du siège, le contrôleur a pour rôle de choisir et mettre en place les outils et indicateurs, former les collaborateurs dans les services et leurs responsables à leurs usages, puis laisser les responsables procéder par eux-mêmes à l'analyse. Cela favorise leur autonomie et aussi les processus d'apprentissage et d'appropriation des outils. Cela permet aux acteurs de traiter par eux-mêmes les problématiques qui se posent au niveau opérationnel, donc de construire leur représentation des situations de gestion et de les traiter au niveau local avec réactivité. Ceci rattache cette configuration aux caractéristiques d'une fonction partenaire.

Cette orientation correspond de fait à ce que Bouquin et Fiol envisageaient en exposant un scénario d'évolution du contrôle de gestion comme « *garant de la cohérence interne volontaire (...) verticale et latérale* » (2007, P.17-18) dans le cadre d'une fonction de type « *business partner* ».

Tableau 12 : Tableau de synthèse des caractéristiques du contrôle de gestion dans les entreprises familiales (rapprochement avec le modèle de Caplan, 1966)

Style de contrôle de gestion	Financiarisé	Opérationnalisé
Type d'entreprise	Entreprise managériale à l'anglo-saxonne de grande taille	Entreprise familiale
Mode de gouvernance	Séparation propriété/décision opérationnelle	Confusion propriété/décision Stewardship
Horizon de décision	Court terme	Long terme
Hypothèse 1 : Objectifs des actionnaires	Maximisation du retour aux actionnaires (dividendes + cours de l'action) à court terme	Maximisation de la valeur du patrimoine familial Transmission intrafamiliale (si possible) Pérennité du projet familial
Hypothèse 2 : Comportement des salariés	Maximiseurs opportunistes peu engagés et peu efficaces	Ancrage territorial et fidélité à l'entreprise
Hypothèse 3 : Comportement des managers	Maximisation de sa richesse personnelle (avec éventuels conflits d'agence) Contrôle du comportement des salariés par la rémunération	Cohérence avec le projet et les valeurs de l'entrepreneur familial : confiance et fidélité Suprématie du collectif sur l'individuel Contrôle panoptique de type clanique
Hypothèse 4 : Rôle du contrôle de gestion	Permettre la maximisation du profit pour l'actionnaire Contrôle objectif Planifier puis contrôler les écarts	Permettre la pérennité à long terme du projet familial Contrôle inséré dans un système de valeur subjectif Contrôle opérationnel avec un nombre restreints d'indicateurs et un CODIR resserré

5 Conclusion

Notre travail contribue à démontrer que l'évolution de la fonction contrôle de gestion vers toujours plus de financiarisation n'est pas le seul chemin possible. Le contrôle de gestion reste un outil de rationalisation de la gestion dans des entreprises dont la caractéristique est d'être relativement plus indépendantes que d'autres de parties prenantes externes et plus imperméables aux exigences du marché.

Ce système de mesure de la performance est en cohérence avec une vision de l'entreprise non pas axée sur la création de valeur actionnariale, mais sur le projet à long terme d'une famille qui se projette au-delà d'une génération.

Il nous semble que cela pourrait permettre de développer un cadre d'analyse cohérent pour comprendre le contrôle de gestion des entreprises familiales.

Ceci reste cependant à confirmer par d'autres études dans le même contexte d'entreprises familiales.

6 Annexes

Figure 3 : Organigramme fonctionnel C avant restructuration

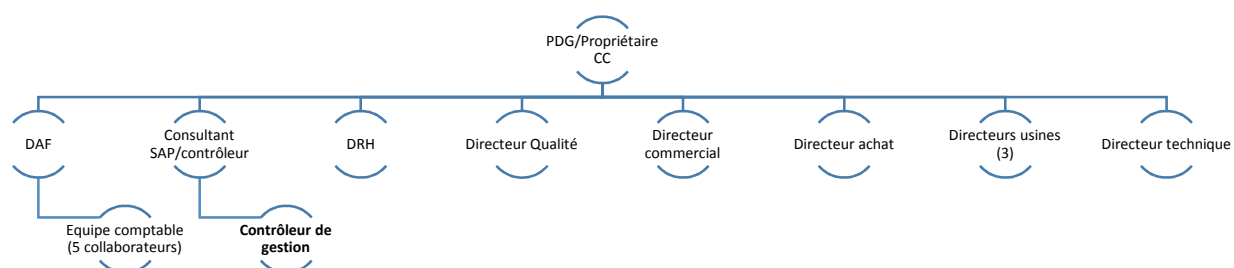
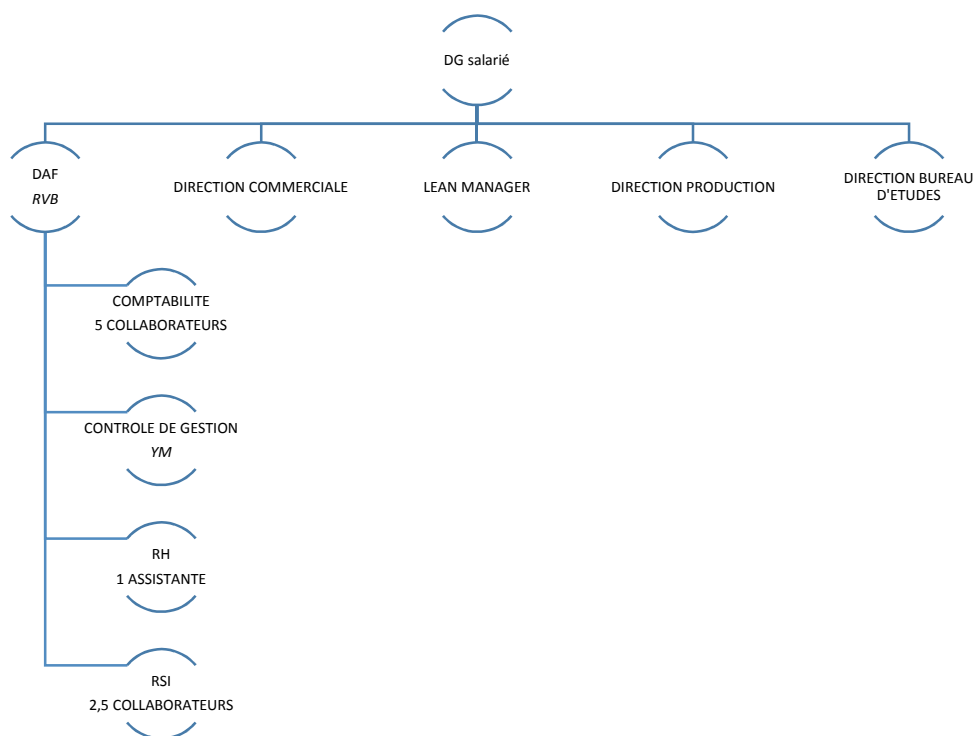


Figure 4 : Organigramme fonctionnel C après restructuration



7 Bibliographie

- Allouche J. et Amann B. (1998). La confiance: une explication des performances des entreprises familiales. *Economies et sociétés* 32: 129–154.
- Allouche J. et Amann B. (2000a). L'entreprise familiale : un état de l'art.
- Allouche J. et Amann B. (2000b). L'entreprise familiale : Un état de l'art. *Finance Contrôle Stratégie* 3 (1): 33–79.
- Antheaume N., Robic P. et Barbelivien D. (2013). French family business and longevity: Have they been conducting sustainable development policies before it became a fashion? *Business History* 55 (6): 942–962.
- Aronoff C.E. et Ward J.L. (1995). Family-owned businesses: a thing of the past or a model for the future? *Family Business Review* 8 (2): 121–130.
- Arrègle J.-L., Durand R. et Very P. (2004). Origines du capital social et avantages concurrentiels des firmes familiales. *M@n@gement* Vol. 7 (2): 13–36.
- Arrègle J.-L. et Mari I. (2010). Avantages ou désavantages des entreprises familiales? *Revue française de gestion* (1): 87–109.
- Astrachan J.H., Klein S.B. et Smyrnios K.X. (2002). The F-PEC scale of family influence: a proposal for solving the family business definition problem. *Family business review* 15 (1): 45–58.
- Berland N. et Redon M. (2015). Qui Sont Les Daf, Ces Acteurs De La Financiarisation? In *Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible.* : cd-rom.
- Berrone P., Cruz C. et Gomez-Mejia L.R. (2014). Family-controlled firms and stakeholder management: A socioemotional wealth preservation perspective. *Sage handbook of family business*: 179–195.
- Berrone P., Cruz C. et Gomez-Mejia L.R. (2012). Socioemotional wealth in family firms theoretical dimensions, assessment approaches, and agenda for future research. *Family Business Review* 25 (3): 258–279.
- Bouquin H. et Fiol M. (2007). Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver. In *Comptabilité et environnement.* : CD-Rom.
- Bréchet J.-P., Charreaux G., Desreumaux A. et Montmorillon B. de (2015). L'entreprise, son projet, sa gouvernance: éléments d'une vision partenariale. *Economies et Sociétés* (n°23, 1/2015): p. 33-65.
- Cadieux L., Lorrain J. et Hugron P. (2002). La succession dans les entreprises familiales. *Revue Internationale P.M.E.* 15 (1): 115–130.
- Caplan E.H. (1966). Behavioral assumptions of management accounting. *Accounting Review*: 496–509.

- Charreire S. et Durieux F. (1999). Explorer et tester. *Méthodes de recherche en management*: 57–81.
- Chrisman J.J., Chua J.H. et Sharma P. (2005). Trends and directions in the development of a strategic management theory of the family firm. *Entrepreneurship theory and practice* 29 (5): 555–576.
- Chrisman J.J., Chua J.H. et Steier L. (2005). Sources and consequences of distinctive familiness: An introduction. *Entrepreneurship Theory and Practice* 29 (3): 237–247.
- Craig J. et Moores K. (2005). Balanced scorecards to drive the strategic planning of family firms. *Family business review* 18 (2): 105–122.
- Davis J.A. et Tagiuri R. (1982). Bivalent Attributes of the Family Firm : Family Business Sourcebook. In *The Advantages and Disadvantages of the Family Business*. : Santa Barbara, CA: Owner Managed Business Institute.
- De Vaujany F.X. (2006). Pour une théorie de l'appropriation des outils de gestion: vers un dépassement de l'opposition conception-usage. *Management & Avenir* (3): 109–126.
- Fligstein N. (2005). The end of (shareholder value) ideology. *Political Power and Social Theory* 17: 223–228.
- Fligstein N. (1987). The intraorganizational power struggle: Rise of finance personnel to top leadership in large corporations, 1919-1979. *American sociological review*: 44–58.
- Fligstein N. (1993). *The transformation of corporate control*, Harvard University Press.
- Fligstein N. et Shin T. (2007). Shareholder Value and the Transformation of the US Economy, 1984–20001. In *Sociological forum*. : Wiley Online Library, : 399–424.
- Foucault M. (1966). *Les mots et les choses: une archéologie des sciences humaines*, Gallimard.
- Foucault M. (1975). *Surveiller et punir: Naissance de la prison*, Gallimard.
- Gioia D.A. et Chittipeddi K. (1991). Sensemaking and sensegiving in strategic change initiation. *Strategic management journal* 12 (6): 433–448.
- Gioia D.A., Corley K.G. et Hamilton A.L. (2013). Seeking qualitative rigor in inductive research notes on the Gioia methodology. *Organizational Research Methods* 16 (1): 15–31.
- Gioia D.A. et Pitre E. (1990). Multiparadigm Perspectives on Theory Building. *The Academy of Management Review* 15 (4): 584-602.
- Gomez-Mejia L.R., Nunez-Nickel M. et Gutierrez I. (2001). The role of family ties in agency contracts. *Academy of management Journal* 44 (1): 81–95.
- Gosselin M. et Mévellec P. (2003). Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion. *Comptabilite-Contrôle-Audit* (3): 87–109.

- Habbershon T.G., Williams M. et MacMillan I.C. (2003). A unified systems perspective of family firm performance. *Journal of business venturing* 18 (4): 451–465.
- Hughes E.C. (1951). Mistakes at work. *Canadian Journal of Economics and Political Science/Revue canadienne de economiques et science politique* 17 (03): 320–327.
- Irava W. et Moores K. (2010). Resources supporting entrepreneurial orientation in multigenerational family firms. *International journal of entrepreneurial venturing* 2 (3): 222–245.
- Lambert C. et Morales J. (2009). Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion: une étude ethnographique du «sale boulot». *Finance Contrôle Stratégie* 12 (2): 5–34.
- Lambert C. et Pezet E. (2006). Discipliner et agir sur soi La double vie du contrôleur de gestion. In *COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION (S)*. : CD–Rom.
- Lambert C. et Sponem S. (2009). La fonction contrôle de gestion: proposition d’une typologie. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 15 (2): 113–144.
- Legalais L. et Morales J. (2014). Interfaces, narrations et légitimation de la financiarisation. *Revue française de gestion* N° 240 (3): 165-184.
- Mahmoud-Jouini S.B. et Mignon S. (2009). Entrepreneuriat familial et stratégies de pérennité: contribution au concept d’innovation prudentielle. *Management international* 14 (1).
- Mévellec P. (2003). Les paramètres de conception des systèmes de coûts: étude comparative. *Comptabilité-Contrôle-Audit* (1): 95–109.
- Mévellec P. (2013). Systèmes de coûts : une approche unifiée.
- Mignon S. (2000). La pérennité des entreprises familiales: un modèle alternatif à la création de valeur pour l’actionnaire. *Finance Contrôle Stratégie* 3 (1): 169–196.
- Miller D. et Le Breton-Miller I. (2006). Family Governance and Firm Performance: Agency, Stewardship, and Capabilities. *Family Business Review* 19 (1): 73–87.
- Miller D. et Le Breton-Miller I. (2011). *Réussir dans la durée : leçons sur l’avantage concurrentiel des grandes entreprises familiales*, Laval: Presse Universitaire Laval.
- Morales J. et Pezet A. (2010). Les contrôleurs de gestion, «médiateurs» de la financiarisation. Étude ethnographique d’une entreprise de l’industrie aéronautique. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 16 (1): 101–132.
- Morales J. et Sponem S. (2009). Rationaliser, dominer, discipliner. Une revue des recherches critiques en contrôle de gestion. *Economie et Société* (21): 2001–2043.
- Nobre T. (2001a). Le contrôleur de gestion de la PME. *Comptabilité-Contrôle-Audit* (1): 129–146.
- Nobre T. (2001b). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance Contrôle Stratégie* 4 (2): 119–148.

- Nordqvist M. (2005). Understanding the role of ownership in strategizing: a study of family firms.
- Nordqvist M. et Zellweger T. (2010). *Transgenerational entrepreneurship: Exploring growth and performance in family firms across generations*, Edward Elgar Publishing.
- Richomme-Huet K. et d'Andria A. (2012). L'autre gestion des Hénokiens. Une perspective séculaire des entreprises familiales. *La Revue des Sciences de Gestion* (1): 27–36.
- Sharma P., Chrisman J.J. et Chua J.H. (1997). Strategic management of the family business: Past research and future challenges. *Family business review* 10 (1): 1–35.
- Torrès O. (2000). Du rôle et de l'importance de la proximité dans la spécificité de gestion des PME. *5 ème Congrès International sur la PME*: 25–27.
- Ward J.L. (2011). *Keeping the family business healthy: How to plan for continuing growth, profitability, and family leadership*, Macmillan.
- Ward J.L. (2004). *Perpetuating the family business: 50 lessons learned from long lasting, successful families in business*, Palgrave Macmillan.
- Yin R.K. (2009). *Case study research: Design and methods*, sage.
- Zellweger T.M., Nason R.S., Nordqvist M. et Brush C.G. (2011). Why do family firms strive for nonfinancial goals? An organizational identity perspective. *Entrepreneurship Theory and Practice*.